

Audience publique du 21 septembre 2006

Recours formé par
la société anonyme **I. S.A.**, Luxembourg
contre
deux bulletins émis par le **bureau d'imposition sociétés 2**
en matières d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt
commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20376 du rôle, déposée le 14 septembre 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean SCHAFFNER, avocat à la Cour, assisté de Maître Gérard NEIENS, avocat, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme I. S.A., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1999 et d'un bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année, les deux émis le 25 août 2004 par le bureau d'imposition sociétés 2;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 décembre 2005;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Gérard NEIENS, en remplacement de Maître Jean SCHAFFNER, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

A travers sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 1999 déposée le 6 novembre 2001, la société anonyme I. S.A., préqualifiée, ci-après désignée par la « société I. », fit état d'un bénéfice commercial global de 229.943,89 USD dont 139.741,78 USD en provenance d'un établissement stable en France, de manière à déclarer un bénéfice indigène imposable de 95.127,90 USD.

Pour plusieurs années d'exploitation antérieures, des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités avaient retenu des pertes d'exploitation dans le chef de la société I., à savoir :

- une perte de 3.342.733 LUF pour l'année 1993,
- une perte de 52.029.394 LUF pour l'année 1994,
- une perte de 13.089.855 LUF pour l'année 1995,
- une perte de 953.955 LUF pour l'année 1996,
- une perte de 4.438.669 LUF pour l'année 1997.

Pour l'année 1998, un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités fixa un bénéfice imposable et une cote d'impôt zéro.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1999 émis le 25 août 2004, le bureau d'imposition sociétés 2 retint dans le chef de la société I. un bénéfice commercial imposable de 3.721.581 LUF après déduction du résultat de l'établissement stable français à hauteur de 5.617.081 LUF. Le même bulletin comporta une nouvelle fixation des pertes reconnues au titre des exercices antérieurs, à savoir :

- 67.867 LUF pour l'année 1992,
- 283.320 LUF pour l'année 1993,
- 276.647 LUF pour l'année 1994,
- 516.745 LUF pour l'année 1995,
- 525.955 LUF pour l'année 1996,

de manière à reconnaître un total de pertes reportables à hauteur de 1.670.534 LUF et à fixer le revenu imposable arrondi à 2.051.000 LUF et la cote d'impôt sur le revenu des collectivités à 615.300 LUF. Cette modification des pertes reportables reconnues fut justifiée dans ce bulletin par le motif que *« suivant jugement du tribunal administratif du 03.12.2001 le G.D. de Luxembourg n'a pas de droit d'imposition en ce qui concerne les revenus et la fortune liés à des immeubles situés en France. Les pertes reportables sont adaptées à ce jugement »*.

Pareillement, des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années antérieures à 1999 avaient reconnu dans le chef de la société I. les pertes reportables suivantes :

- 67.864 LUF pour l'année 1992,
- 283.320 LUF pour l'année 1993,
- 276.647 LUF pour l'année 1994,
- 516.745 LUF pour l'année 1995,
- 525.955 LUF pour l'année 1996.

Pour les années 1997 et 1998, des bulletins de l'impôt commercial communal fixèrent des bénéfices imposables et des cotes d'impôt zéro.

Par bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1999 émis le 25 août 2004, le bureau d'imposition sociétés 2 retint dans le chef de la société I. un bénéfice commercial indigène imposable de 3.721.581 LUF. Le même bulletin reprit les montants ci-avant indiqués de pertes reportables des années antérieures, lesquels correspondent ainsi à ceux repris dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1999 portant la même date.

Par courrier de son mandataire du 22 novembre 2004, la société I. fit introduire une réclamation à l'encontre de ces deux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 1999 du 25 août 2004.

Cette réclamation n'ayant pas fait l'objet d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes jusque lors, la société I. a fait introduire, par requête déposée le 14 septembre 2005, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins prévisés de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 1999.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et un bulletin de l'impôt commercial communal en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de son recours, la société demanderesse fait valoir en premier lieu qu'en vertu du § 144 AO, l'action du Trésor se prescrirait en principe par cinq ans à partir du fait générateur de l'impôt, le délai de dix ans ne s'appliquant qu'à défaut de déclaration ou d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte. Etant donné qu'aucune de ces deux hypothèses ne se trouverait vérifiée en l'espèce et que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités retiendrait lui-même que la modification opérée serait fondée sur une certaine jurisprudence, le délai de prescription de cinq ans serait applicable. La société demanderesse estime ainsi que par l'effet de la prescription, les cotes d'impôt

retenues pour les années 1992 à 1996 seraient devenues définitives et ne sauraient partant être remises en cause à travers un bulletin d'impôt émis après l'expiration du délai de prescription de cinq ans.

Cependant, par essence, une prescription extinctive en matière fiscale ne peut avoir pour objet qu'une dette susceptible d'être exécutée puisque la prescription entraîne la perte des voies d'action dans le chef du créancier. Or, le constat d'un revenu imposable négatif qui sera reportable sur un revenu positif d'une année d'imposition ultérieure constitue une base d'imposition sous-tendant l'élément décisionnel du bulletin représenté par la cote d'impôt fixée. Dans l'hypothèse où le constat d'un revenu imposable négatif aboutit à la fixation d'une cote d'impôt égale à zéro, aucune dette d'impôt susceptible d'un recouvrement n'est créée à charge du contribuable et un tel bulletin ne comporte aucun élément décisionnel à l'égard duquel la prescription pourrait s'appliquer.

En l'espèce, tous les bulletins susvisés pour les années 1992 à 1997 ont constaté des pertes pour les années en question et fixé des cotes d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal égales à zéro, de manière que la prescription prévue par les §§ 143-s AO est étrangère à la question de savoir si les pertes y retenues peuvent valablement être modifiées ultérieurement et que le moyen afférent de la société demanderesse est à rejeter.

Dans un deuxième ordre d'idées, la société demanderesse soutient que, même au cas où l'action de l'administration fiscale concernant l'imposition des années 1992 à 1996 ne serait pas prescrite, une modification de ces mêmes impositions requerrait l'émission et la notification de bulletins rectificatifs dans les conditions du § 222 AO, mais qu'en l'espèce, *« il échet de constater que la cote d'impôt des années 1992 et 1996, fixée par bulletins d'imposition régulièrement émis, est unilatéralement modifiée dans les bulletins 1999 sans que l'Administration des Contributions n'ait émis et notifié des bulletins rectificatifs selon les formes prévues par la LGI [AO] pour les années 1992 à 1996 »*. La société demanderesse fait encore valoir que la façon de procéder du bureau d'imposition constituerait une modification en défaveur du contribuable, au motif que *« la cote d'impôt est majorée par la réduction des pertes fiscales reportables »*, et que les conditions afférentes posées par le § 222 AO ne se trouveraient pas réunies à défaut de faits ou moyens nouveaux justifiant une majoration de la cote d'impôt parvenus à la connaissance du bureau d'imposition, alors que la jurisprudence citée par le bureau d'imposition, confirmant seulement la portée d'une convention fiscale et de certains principes d'imposition, ne pourrait être qualifiée de faits ou moyens nouveaux sous peine de permettre une atteinte grave au principe de sécurité juridique dans les relations entre le contribuable et l'administration fiscale et de conférer à celle-ci un droit qui est refusé au contribuable.

Aux termes du § 210 (1) AO, *« nach Abschluss seiner Ermittlungen setzt das Finanzamt durch Steuerbescheid die Steuer fest »*.

D'après le § 213 (1) AO, *« die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet regelmäßig einen unselbstständigen (mit Rechtsmitteln nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids »*.

Au vœu du § 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief.

Il découle de ces dispositions combinées que l'élément décisionnel d'un bulletin d'impôt *stricto sensu* consiste dans la fixation d'une cote d'impôt à charge du contribuable et

que les bases d'imposition constatées dans ce bulletin sous-tendent certes la fixation de la cote d'impôt pour en constituer en quelque sorte la motivation, mais ne constituent en elles-mêmes pas un élément décisionnel propre. C'est dans cette logique que le seul élément décisionnel de la cote d'impôt est susceptible d'acquiescer force de chose décidée et que le § 232 (1) AO n'admet un recours que contre un bulletin d'impôt mettant à la charge du contribuable visé une obligation positive de payer une certaine cote d'impôt, entraînant qu'un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait partant en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief.

Conformément à ces principes, lorsqu'un bulletin fixe une cote d'impôt égale à zéro, donc pas de cote d'impôt positive, et reconnaît en plus une perte dans le chef du contribuable au titre de l'exercice en question, la perte retenue dans un tel bulletin n'a pas la valeur d'une décision définitive et irrévocable pour les années d'imposition ultérieures au cours desquelles la perte donnera lieu à un report de perte. La détermination définitive et irrévocable de cette perte n'aura lieu que dans le bulletin relatif à l'année d'imposition pendant laquelle le report de perte sera pris en considération pour se répercuter sur la cote d'impôt (Jean OLINGER, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes fiscales, n^{os} 81-85, p. 103 ; trib. adm. 4 février 1998, n^o 9850, Pas. adm. 2005, V^o Impôts, n^o 377 et autres décisions y visées). Le contribuable n'est ainsi pas admis à introduire un recours directement contre le bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro, mais doit contester le montant de la perte retenue dans le cadre d'une réclamation contre le bulletin opérant report de la perte reconnue par imputation sur le bénéfice imposable de cet exercice et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro.

Le § 222 (1) AO dispose que « *hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt:*

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; ».

Cette disposition s'insère dans la même logique que celles ci-avant visées et l'élément décisionnel de la modification ne peut porter que sur l'élément décisionnel du bulletin d'impôt originaire, à savoir la cote d'impôt, la modification des bases d'imposition n'en constituant que la motivation sous-jacente. Or, dans la mesure où une perte constatée à travers un bulletin d'impôt pour une certaine année d'imposition ne constitue qu'une des bases d'imposition, elle n'acquiesce aucun caractère décisionnel propre, d'autant plus qu'elle est retenue dans un bulletin d'impôt ne fixant pas de cote d'impôt positive, et le fait de fixer la perte d'une certaine année d'imposition dans un bulletin d'impôt ultérieur à un montant reporté sur le revenu positif de cette année d'imposition qui diffère de celui retenu dans le bulletin d'impôt relatif à l'année d'imposition déficitaire ne constitue pas une modification du bulletin d'impôt initial en l'absence d'une modification de la cote d'impôt.

Par voie de conséquence, le § 222 AO et les conditions y posées ne trouvent pas application en l'espèce et ne font pas obstacle à la fixation, dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités critiqué du 25 août 2004, de montants de pertes reportées des années 1992 à 1996 qui diffèrent de ceux constatés dans les bulletins d'impôts antérieurs relatifs à ces années. Le moyen afférent de la société demanderesse laisse partant d'être fondé.

La société demanderesse n'ayant soumis aucun autre moyen concret pour contester les montants des pertes reportées fixés dans les bulletins d'impôt critiqués du 25 août 2004, le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Au vu de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 € soumise par la société demanderesse est à rejeter, les conditions légales afférentes ne se trouvant pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit le recours principal en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 € soumise
par la société demanderesse,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 21 septembre 2006 par le premier juge en présence de
M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHROEDER